

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

AMANDA CAROLINE PROCHNOW

**INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE AS VERBAS
INDENIZATÓRIAS**

CURITIBA
2016

AMANDA CAROLINE PROCHNOW

INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE AS VERBAS
INDENIZATÓRIAS

Monografia apresentada como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel, Curso de Direito,
Setor de Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Betina Treiger
Gruppenmacher

CURITIBA

2016

À minha família, aos amigos e ao meu
namorado, os quais sempre me apoiaram;

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço sobretudo a Deus por ter me guiado sempre, por todas as coisas boas e pessoas boas que colocou na minha vida, obrigada por mais essa etapa vencida.

Gostaria de agradecer também aos meus pais por terem me apoiado na escolha do meu caminho acadêmico e profissional, sempre me incentivando a ser uma pessoa melhor para o mundo. Muito obrigada por me educarem e me ensinarem valores tão dignos, por todo o carinho, amor e dedicação. Obrigada por estarem tão presentes mesmo que geograficamente longe por esses longos 5 anos. Agradeço também por todas as oportunidades que vocês me proporcionaram.

Meus agradecimentos também vão aos meus familiares, em especial, à minha irmã, ao meu Opa, à minha Oma, à minha Avó e à Kitty, por sempre torcerem por mim e me confortarem com seu carinho.

Agradeço também ao meu namorado Leandro pelo amor e amizade, bem como pela paciência e compreensão nesses últimos anos de Faculdade. Obrigada por sempre estar presente e trazer alegria aos momentos mais estressantes.

Aos meus amigos, por toda a parceria, ajuda e amizade prestados nesses 5 anos, principalmente aos meus amigos da Faculdade.

Por último, à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná e aos professores que me acompanharam nessa caminhada. Em especial, agradeço à minha orientadora Betina por todo o auxílio, carinho e compreensão no processo de realização da monografia.

“Procure ser uma pessoa de valor, em vez
de procurar ser uma pessoa de sucesso.

O sucesso é consequência”.

Albert Einstein

RESUMO

Todas as normas jurídicas tributárias possuem uma estrutura chamada de Regra-matriz de Incidência Tributária, composta por antecedente e consequente, de acordo com Paulo de Barros Carvalho. A partir da análise da Regra-matriz é possível descobrir os critérios – material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo - que caracterizam cada norma. Este trabalho analisará em específico a Regra-matriz de Incidência Tributária das Contribuições Previdenciárias para extrair suas propriedades caracterizadoras. As Contribuições Previdenciárias estão previstas no artigo 195, I, a da Constituição Federal e no artigo 22 da Lei 8.212/91. O foco desse trabalho será em especial o critério material da Regra-matriz das Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa ou equiparado para delimitar o objeto de sua incidência. Desta forma, se faz necessário tratar também das naturezas das verbas trabalhistas e sua discussão no meio doutrinário e jurisprudencial. Para ao fim ponderar se há incidência de Contribuições Previdenciárias patronais sobre as verbas de caráter indenizatório.

Palavras-chave: Contribuições Previdenciárias; Regra-matriz; Incidência; verbas indenizatórias; Direito tributário.

ABSTRACT

All the legal norms have a structure called the Rule-matrix of tax incidence, composed of antecedent and consequent, according to Paulo de Barros Carvalho. From the analysis of this Rule-matrix it is possible to discover the criteria - material, spatial, temporal, personal and quantitative - that characterize each norm. This study seeks to analyse the Tax Incident Rule-matrix of Social Security Contributions and extract its characterizing properties. The Social Security Contributions are provided for in article 195, I, a, Federal Constitution and article 22 of Law 8.212/91. The focus of this study will be the material criteria of the Employers' Social Security Contribution's Rule-matrix, to delimit the object of its incidence. In this way, it is also necessary to deal with the natures of labor funds and their discussion in the doctrinal and jurisprudential environment. In order to consider whether there is an incidence of Employers' Social Security Contribution on indemnification funds.

Key-words: Social Security Contribution; Rule-matrix; Incidence; Indemnifications; tax law.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA.....	9
2.1 FUNDAMENTOS JURÍDICOS	9
2.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.....	12
3. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS	18
3.1 ANTECEDENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.....	19
3.1.1. Critério Material.....	20
3.1.2 Critério Espacial	23
3.1.3 Critério Temporal	23
3.2 CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.....	24
3.2.1 Critério Pessoal.....	25
3.2.2 Critério Quantitativo	27
4. A NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE AS VERBAS DE CARÁTER INDENIZATÓRIO.....	30
4.1 DITAMES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS ACERCA DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIO.....	30
4.2 NATUREZA JURÍDICA DAS VERBAS TRABALHISTAS.....	35
4.3 LIMITAÇÕES DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE AS VERBAS DE CARÁTER INDENIZATÓRIO	37
5. CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS.....	50

1. INTRODUÇÃO

A seguridade social está estabelecida no artigo 194 da Constituição Federal como um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade a fim de assegurar direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. O financiamento dessas ações é suportado por toda a sociedade, de forma direta e indireta, por meio das contribuições sociais, dispostas no artigo 195 da Constituição Federal.

Este trabalho foca numa espécie de contribuições sociais: as Contribuições Previdenciárias, as quais estão previstas na Constituição Federal, no artigo 195, I, a e na Lei 8.212/91.

A priori, será realizado um estudo preliminar sobre os fundamentos jurídicos da regra-matriz de incidência, contemplando uma análise rápida sobre os elementos comuns a toda norma jurídica, bem como, um panorama geral das classificações das normas em gerais, individuais, concretas ou abstratas. Esse exame é importante para uma melhor compreensão da norma jurídica tributária das Contribuições Previdenciárias quanto a sua essência básica.

Após, serão apreciados de forma geral os contornos da Regra-matriz de Incidência Tributária e do fato jurídico tributário, selecionando como marco teórico Paulo de Barros Carvalho.

No terceiro capítulo, será tratado em específico da Regra-matriz de Incidência Tributária das Contribuições Previdenciárias, desmembrando-a em antecedente e consequente, extraíndo seus critérios de forma a conhecer suas propriedades caracterizadoras, em especial o critério material, o qual será de suma importância para a análise do último capítulo.

Por fim, será montado um cenário legislativo e constitucional das Contribuições Previdenciárias para enfim tratar das verbas trabalhistas e suas naturezas. Chega-se, assim, ao objetivo específico do estudo de refletir sobre a correspondência entre o critério material da Regra-matriz de Incidência Tributária das Contribuições Previdenciárias e as verbas de caráter indenizatório.

2. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

2.1 FUNDAMENTOS JURÍDICOS

As normas jurídicas, elementos que integram o sistema do direito positivo, são significações deonticamente estruturadas¹, sendo necessário perpassar, ainda que rapidamente, por seus fundamentos jurídicos para melhor compreendê-las.

A partir dos textos positivados, são construídas as normas jurídicas, as quais são estruturadas de acordo com a forma lógica dos juízos condicionais, formados pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.²

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica tributária, como toda norma jurídica, é constituída por um antecedente, hipótese ou pressuposto, sendo esta proposição-hipótese, e uma proposição-tese, o consequente normativo.³

O antecedente é um suposto normativo e descreve um possível evento no mundo social que implica uma proposição-tese de caráter relacional.⁴ Lourival Vilanova disserta que a hipótese, ou antecedente, é uma “proposição descritiva de situações objetivas possíveis, com dados de fato incidente sobre a realidade social e não coincidente com a realidade” (LOURIVAL VILANOVA, as estruturas lógicas e o sistema do direito positivo, p. 89)⁵.

Portanto, a regra possui uma feição dual, sendo que as proposições são unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla. Paulo de Barros Carvalho explica que esse ato de vontade é expressado por um dever-ser neutro, ou seja, não aparece modalizado nas formas proibido, permitido e obrigatório.⁶ Acrescenta que toda e qualquer norma jurídico-positiva comporta-se da seguinte forma: "Se antecedente, então deve-ser o consequente".

¹FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. **A não incidência das contribuições previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de remuneração**. 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 30.

²CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 27

³ revista dos tribunais hipóteses de inc, regra-m, base e materialidade pág. 1

⁴CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 28

⁵CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria Geral do Direito (o Constitutivismo Lógico-Semântico. 2009. 623 f. Tese (Doutorado) - Curso de Filosofia do Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Pág. 225

⁶CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 27

A proposição antecedente é proposição tipificadora de um conjunto de eventos, funcionando como descritora de um evento possível de ocorrer no campo da experiência social sem ser necessário submetê-la a uma verificação empírica. Desta forma, não se trata absolutamente de uma proposição conhecedora do real.⁷ Conforme explanado anteriormente, o antecedente, como suposto, qualifica normativamente sucessos do mundo real-social selecionando propriedades e reduzindo as complexidades dos acontecimentos recolhidos de valoração.⁸

Enquanto a proposição-hipótese descreve um fato de possível ocorrência no plano social, a proposição-tese preceitua condutas intersubjetivas, atando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória, sendo assim sempre uma proposição relacional.⁹ O consequente normativo prescreve a conduta que se pretende regular, é ele também que delimita os efeitos a serem atribuídos ao fato jurídico.

O antecedente da norma se assenta no modo ontológico da possibilidade, isto é, a escolha do legislador deve recair sobre fatos de possível ocorrência no contexto social.

Em contrapartida, a modalização das condutas interpessoais feita pelo consequente só possuirá sentido dentro desse quadro geral da possibilidade. Isto se explica pelo fato de ser necessário haver duas ou mais condutas possíveis de serem praticadas para que seja possível prescrever comportamento obrigatório, proibitivo ou permissivo a alguém. Sendo assim, o legislador opera no pressuposto da possibilidade.¹⁰

As normas podem ser classificadas em gerais ou individuais, concretas ou abstratas.¹¹ As normas gerais se destinam a um conjunto de indivíduos de número indeterminado. Já as normas individuais, a certo sujeito ou número identificado de pessoas.

⁷CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 28

⁸CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 28

⁹CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 30

¹⁰CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 31

¹¹CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 32

Quanto ao caráter concreto ou abstrato, trata-se da forma como o fato do antecedente é descrito. A previsão é abstrata quando é tipificado um conjunto de fatos e concreta quando há especificação da conduta no tempo e espaço.

Destaque-se que, segundo Paulo de Barros Carvalho, não é possível que o consequente preveja fato concreto consumado no tempo e no espaço, visto que a prescrição da conduta deverá necessariamente ser feita em termos abstratos.¹²

As normas gerais e abstratas normalmente são encontradas nos escalões mais altos e não possuem real ensejo de atuar em um caso definido materialmente. É necessário que ocorra um processo de desencadeamento contínuo de regras que avancem para atingir o caso concreto, isto é, uma sucessão de normas chamada de processo de positivação do direito.¹³

Nas normas gerais e abstratas, o antecedente prevê acontecimentos futuros na hipótese de acontecerem, são eventos incertos, e seu consequente estabelece uma relação entre sujeitos não determinados. As normas gerais e abstratas são normas produzidas para incidir.¹⁴

Ao contrário da regra individual e concreta, na qual o antecedente supõe que já ocorreu o fato, já foi consumado, mas ainda assim o juízo de relação continua hipotético.¹⁵ Esse tipo de regra nasce como resultado da incidência de outras normas.

Tanto as regras gerais e abstratas quanto as individuais e concretas pressupõem um ato que insira a norma no sistema.

A norma geral e concreta, por sua vez, tem como antecedente um fato específico demarcado no espaço e no tempo, identificada a autoridade que a expediu, enquanto o consequente exprime o exercício de conduta autorizada a determinado sujeito de direito, mas que se pretende respeitada por todos, sendo, desta forma, geral.¹⁶

¹²CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág 32

¹³CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág 33

¹⁴CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria Geral do Direito (o Constutivismo Lógico-Semântico. 2009. 623 f. Tese (Doutorado) - Curso de Filosofia do Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Pág. 282

¹⁵CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria Geral do Direito (o Constutivismo Lógico-Semântico. 2009. 623 f. Tese (Doutorado) - Curso de Filosofia do Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Pág. 282

¹⁶CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 34

Por outro lado, a norma individual e abstrata descreve o acontecimento no antecedente como um conjunto de fatos futuros e incertos e se destina a certo indivíduo ou a um grupo determinado de pessoas.¹⁷

Feita essa explicação, Paulo de Barros Carvalho classifica a regra-matriz de incidência tributária como norma geral e abstrata, a qual alcança as condutas intersubjetivas por meio do ato jurídico-administrativo de lançamento ou de ato do particular, isto é, é necessário que sejam introduzidas no sistema normas individuais e concretas para que atinja o caso concreto.¹⁸

2.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Paulo de Barros Carvalho observou certa repetição nas propriedades eleitas pelo legislador para delimitação de hipóteses e consequentes das regras instituidoras de tributos, formulando, assim, a regra-matriz de incidência tributária.¹⁹ A regra-matriz de incidência tributária revela o conteúdo normativo, que pode ser utilizado na construção de qualquer norma jurídica em sentido estrito.²⁰

Barros Carvalho estabelece a regra-matriz de incidência como uma norma tributária em sentido estrito, ou seja, é construída a partir de enunciados do direito positivo, na forma hipotético-condicional, produzindo mensagens com sentido deôntico-jurídico completo.²¹ Há somente uma regra-matriz de incidência para cada figura tributária específica.²²

No item anterior, também foi explicado que a regra-matriz é norma geral e abstrata, visto que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número e o antecedente tipifica um conjunto de fatos.

¹⁷CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 34

¹⁸CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 33

¹⁹CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria Geral do Direito (o Constitutivismo Lógico-Semântico)*. 2009. 623 f. Tese (Doutorado) - Curso de Filosofia do Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Pág. 281

²⁰CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria Geral do Direito (o Constitutivismo Lógico-Semântico)*. 2009. 623 f. Tese (Doutorado) - Curso de Filosofia do Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Pág. 281

²¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, Apostila do curso de teoria geral do direito, p. 80.

²²CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 70

A regra-matriz de incidência também é regra de conduta, sendo constituída por duas proposições hipotético-condicionais e tem por objeto a conduta humana intersubjetiva.²³ A norma em sentido estrito estabelece a incidência a partir dos impulsos sensoriais do texto legislado.²⁴

Para uma melhor compreensão da regra-matriz de incidência, faz-se necessário a sua decomposição, no entanto, destaque-se que possui fins meramente analíticos.

Paulo de Barros Carvalho explica que a regra-matriz de incidência, como toda norma jurídica, é formada por um antecedente e um consequente.²⁵ O antecedente prevê uma classe de eventos que tenha conteúdo econômico, enquanto o consequente estabelece um vínculo obrigacional entre o sujeito ativo (geralmente o Estado), e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública como sujeito passivo.²⁶ Posta a relação, o sujeito ativo possuirá o direito subjetivo público de exigir do sujeito passivo o pagamento de determinado valor em dinheiro, sendo dever jurídico desse sujeito realizar o pagamento.

O descritor da norma, o antecedente, traz critérios para identificação do evento de relevância econômica, é por meio dele que o legislador seleciona propriedades importantes que julgou relevantes para caracterizar o fato que criará a relação jurídica do tributo.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, haverá um critério material, descrevendo o comportamento de algum sujeito, condicionado no tempo e no espaço, isto é, pelos critérios temporal e espacial. Enquanto no consequente há o critério pessoal, descrevendo os sujeitos ativo e passivo e um critério quantitativo, representado pela base de cálculo e a alíquota.

O critério material é representado por um verbo e seu complemento, o qual traduz comportamento de uma pessoa física ou jurídica a ser condicionado pelos critérios espacial e temporal.²⁷

²³AFONSO, Sylvio César. Hipóteses de Incidência, Regra-matriz de Incidência, base e materialidade. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, [s. L.], v. 2, p.243-254, 2011. Pág. 2

²⁴ AFONSO, Sylvio César. Hipóteses de Incidência, Regra-matriz de Incidência, base e materialidade. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, [s. L.], v. 2, p.243-254, 2011. Pág. 2

²⁵CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 298

²⁶CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 70

²⁷CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 324

O critério espacial, por sua vez, diz respeito ao local em que o fato deve ocorrer para que se inicie os efeitos que lhe são característicos. Não é necessário que o legislador preveja de forma expressa, nem que o local da ocorrência do fato típico seja determinado de forma específica, a sua previsão pode ser feita de forma genérica.²⁸

Por fim, o critério temporal oferece indicações para identificar com exatidão o instante em que ocorre o fato descrito, isto é, assinala o surgimento de um direito subjetivo para o Estado e de um dever jurídico para o sujeito passivo²⁹.

Já o consequente estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para pessoas físicas ou jurídicas envolvidas de alguma maneira no acontecimento do fato jurídico tributário. O seu critério pessoal aponta quem são os sujeitos da relação jurídica, ou seja, o sujeito ativo e o passivo. Enquanto o critério quantitativo refere-se à dimensão do fato jurídico tributário para definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo a título de tributo através da determinação da base de cálculo e da alíquota.³⁰ A base de cálculo é a exteriorização do conceito econômico contido no critério material da hipótese.³¹

A soma de todos esses critérios forma o núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária.³² Esses critérios devem ser vistos em conjunto, eis que intimamente ligados, sendo necessário que todos se conectem em prol da coerência.³³

Cumprе destacar que como o antecedente da norma faz menção a uma classe de eventos na qual se encaixam infinitos acontecimentos concretos, posto que é norma geral e abstrata, faz-se necessário o processo de positivação, isto é, seja editada norma individual e concreta a fim de atingir as condutas intersubjetivas

²⁸CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 327

²⁹CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 331

³⁰CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 352

³¹AFONSO, Sylvio César. Hipóteses de Incidência, Regra-matriz de Incidência, base e materialidade. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, [s. L.], v. 2, p.243-254, 2011. Pág. 4

³²CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 70

³³CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 71

para regulá-las. Desta forma, é preciso que seja expedida norma individual e concreta para que se constitua o fato e se irradie a obrigação do tributo.³⁴

A existência de múltiplos eventos possíveis na classe determinada no antecedente da regra-matriz tributária confere uma vagueza acentuada, sendo necessário um procedimento lógico chamado de subsunção. A subsunção do fato à norma ocorre quando o fato jurídico tributário for absolutamente idêntico à previsão normativa da hipótese tributária.³⁵

Paulo de Barros Carvalho sustenta que o enquadramento do fato à hipótese deve ser completo, ou seja, é preciso que satisfaça todos os critérios identificadores tipificados na hipótese, ou antecedente, da norma geral e abstrata.

Alfredo Augusto Becker, conforme teoria jurídica tradicional, leciona que ocorrida a subsunção, forma-se a relação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo de forma automática e infalível.³⁶ Isto é, assim que ocorre o fato, há uma atração da norma, ocorrendo a incidência, a partir da qual é criado o vínculo entre o Estado e o sujeito devedor de tributo.

Pontes de Miranda, Miguel Reale, - e outros expoentes dessa teoria como Geraldo Ataliba- também trabalham com a tese de incidência automática e infalível no plano factual. Para essa teoria, a norma projeta-se sozinha sobre os fatos logo que eles ocorrem, propagando os efeitos jurídicos de forma imediata.³⁷

Em sentido contrário, Paulo de Barros defende que a incidência é feita pelo homem, sendo instaurado o vínculo apenas no instante exato em que aparece a linguagem competente que relata o evento descrito pelo legislador.³⁸ Isso significa que só se instauram os direitos e deveres com o ato de vontade humano em integrar no sistema do direito positivo aquele fato descrito na hipótese normativa. Faz-se necessário que haja produção de uma linguagem competente que atribua juridicidade ao fato, imputando-lhe efeitos. Desta forma, a incidência não é automática, nem infalível, pois depende que seja aplicada pelo intérprete.

³⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 72

³⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 315 a 319

³⁶CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 315 a 319

³⁷CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria Geral do Direito (o Construtivismo Lógico-Semântico)*. 2009. 623 f. Tese (Doutorado) - Curso de Filosofia do Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Pág. 317 e 318

³⁸CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 315 a 319

Destaque-se que de qualquer forma, as duas teorias supracitadas defendem que só há incidência se o fato ocorrido no mundo fenomênico for idêntico àquele descrito na norma.

As normas jurídicas gerais e abstratas, onde está contida a regra-matriz de incidência, possuem enunciados conotativos que não abrigam propriamente o fato, mas somente os elementos caracterizadores de possíveis ocorrências fáticas, sendo assim, o fato jurídico não está contido na hipótese.³⁹

Os fatos jurídicos são fatos do mundo social que foram constituídos em linguagem jurídica própria através das normas individuais e concretas, mas sempre respeitando a norma geral e abstrata.⁴⁰

Os fatos sociais isoladamente não geram efeitos jurídicos, se assim o fazem é porque uma norma jurídica os toma como proposição antecedente implicando-lhes consequências. Sem a norma jurídica não há direitos e deveres, não há "jurídico". Por isso, o estudo do direito volta-se às normas e não aos fatos ou às relações sociais deles decorrentes, que se estabelecem por influência (incidência) da linguagem jurídica. A linguagem jurídica é o objeto do jurista e onde há linguagem jurídica, necessariamente há normas jurídicas.⁴¹

Desta forma, os fatos jurídicos não são diretamente aqueles que ocorrem no mundo social, constituídos pela linguagem comum. Faz-se necessário que sejam previstos em enunciados redigidos sob a linguagem do direito positivo.

A regra-matriz traz tão somente conceitos de classes de elementos que servirão para identificar a situação escolhida. Portanto, funciona como modelo a orientar a construção de novos enunciados das normas individuais e concretas. Nesse sentido, o fato jurídico tributário é expresso no antecedente de norma individual e concreta, possuindo função prescritiva.⁴²

Barros ensina ainda que o ordenamento jurídico brasileiro requer dois procedimentos no que tange o fato jurídico tributário:

³⁹CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 76

⁴⁰CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 77

⁴¹CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria Geral do Direito (o Construtivismo Lógico-Semântico). 2009. 623 f. Tese (Doutorado) - Curso de Filosofia do Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

⁴²CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 91

A propósito do fato jurídico tributário, o ordenamento brasileiro requer dois procedimentos distintos: um, para a determinação do núcleo do enunciado factual e da correspondente relação jurídica (direito material), em que a regra aplicável (regra matriz de incidência) será aquele que esteve em vigor no momento em que se realizou o evento; outro para a constituição do fato jurídico tributário, isto é, para a especificação do agente competente, dos expedientes administrativos a serem praticados, do estilo linguístico que deve ser empregado, em que as normas aplicáveis (regras de estrutura) serão aquelas vigentes no instante da constituição, vale dizer, no tempo em que a norma individual foi editada.⁴³

Logo, enquanto as regras que determinam os atos de aplicação do direito ao caso concreto possuem vigência na data em que ocorre o ato de lançamento ou da norma expedida pelo particular, as normas que determinam a relação jurídica instalada pela constituição do fato serão as vigentes na data do evento.⁴⁴

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 92

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 92

3. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

A norma jurídica é uma estrutura lógico sintática de significação.⁴⁵ Conforme já tratado anteriormente, a regra-matriz de incidência tributária é uma norma jurídica geral e abstrata, e possui o escopo de instituir tributos.

Necessariamente, qualquer norma jurídica, que se encontre no sistema de direito positivo, possui uma estrutura comporta de dois membros, são eles: a hipótese e o consequente – os quais se ligam por uma relação de implicação.⁴⁶

Desta forma, a norma instituidora das contribuições previdenciárias também possui essa estrutura. Em sua estrutura, há o antecedente, no qual são descritos os critérios necessários para identificar a hipótese tributária, e o consequente, o qual descreve os critérios que caracterizam a relação jurídica tributária.

A regra-matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias está disposta no artigo 195, I, “a”, da Constituição Federal, qual seja:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre (redação EC 20/98):
a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998).

Observa-se que a Constituição Federal, no artigo 149 complementado com o artigo 195, atribuiu à União a prerrogativa de estabelecer a regra-matriz das contribuições previdenciárias sobre as folhas de salários e demais rendimentos do trabalho, determinando o sujeito competente, o procedimento e a delimitação material.⁴⁷

⁴⁵FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. **A não incidência das contribuições previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de remuneração**. 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 88.

⁴⁶FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. **A não incidência das contribuições previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de remuneração**. 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 88.

⁴⁷FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. **A não incidência das contribuições previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de remuneração**. 2014. 128 f.

Esse dispositivo constitucional determina que as contribuições previdenciárias pagas pelos empregadores recaem sobre as folhas de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, em decorrência da prestação de serviço de pessoa física.

A União, ao constituir os critérios da regra-matriz das contribuições previdenciárias, deve observar o procedimento previsto na Lei 8.212/91, conforme previsto nos artigos 5º, II e 150, I da Constituição Federal.⁴⁸

A seguir, serão analisados os critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária.

3.1 ANTECEDENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

O antecedente traz a descrição hipotética de um fato de possível ocorrência no mundo social e que produz efeitos jurídicos assim que ocorre no mundo fenomênico.

A sua função é especificar um fato a partir do estabelecimento de características que os elevem a categoria de fatos jurídicos, diferenciando-os dos simples acontecimentos cotidianos.

O legislador atua no recorte da multiplicidade de acontecimentos da realidade social, destacando apenas algumas propriedades capazes de identificar situações relevantes para a produção dos efeitos desejados, dando ensejo ao nascimento da relação jurídico-tributária.⁴⁹

Sendo assim, no antecedente da regra-matriz de incidência, as propriedades inerentes à conduta humana caracterizadas pelo espaço e tempo são traduzidas nos critérios material, temporal e espacial.

Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 88

⁴⁸ FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. **A não incidência das contribuições previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de remuneração**. 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 88

⁴⁹ FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. **A não incidência das contribuições previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de remuneração**. 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 40

3.1.1. Critério Material

O critério material descreve uma ação, sendo que quando esta é verificada, o fato torna-se passível de instaurar uma relação jurídica tributária.

Esse critério da regra-matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias deve observar precisamente o artigo 195, I, “a” da Constituição Federal.

Esse dispositivo constitucional estabelece que as contribuições previdenciárias pagas pelas empresas ou empregadores poderão ser instituídas sobre as folhas de salários e demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados a qualquer título às pessoas físicas que lhe prestem serviços.⁵⁰

Sendo assim, o critério material da regra-matriz de incidência tributária é composto pelo verbo pagar, dever ou creditar remuneração a qualquer título àqueles que lhe prestem serviços.

Realizando um breve apanhado histórico, cumpre aqui destacar que antes da Emenda Constitucional n. 20 de 1998, a qual alterou o artigo 195 da Constituição Federal, o critério material de incidência tributária da contribuição previdenciária da empresa abarcava apenas as relações com vínculo empregatício previstas na Consolidação das Leis Trabalhistas-CLT.⁵¹ A Emenda citada possibilitou que as remunerações fora da relação de emprego também fossem enquadradas no critério material, proporcionando uma ampliação deste.

Explique-se aqui, conforme Geraldo Ataliba ensina, que

"pode haver- e tal é o caso mais raro – uma lei que os enumere e especifique a todos, mas, normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implicados no sistema jurídico". (Geraldo Ataliba, Hipótese de incidência tributária, cit., p. 21).

No caso das contribuições previdenciárias, os aspectos integrativos da hipótese de incidência não estão concentrados apenas no artigo 195 da Constituição Federal, visto que o artigo 195 traz norma abstrata e geral, necessitando passar pelo

⁵⁰RODRIGUES, Sirley Aparecida Lopes. Contribuição Previdenciária à Luz da Regra-matriz de Incidência Tributária.2014. 120 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 90

⁵¹RODRIGUES, Sirley Aparecida Lopes. Contribuição Previdenciária à Luz da Regra-matriz de Incidência Tributária.2014. 120 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.Pág. 90

processo de positivação para atingir o caso material, por meio da edição de normas individuais e concretas.

O critério material da regra-matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias, por exemplo, está disposto também no artigo 22, da Lei 8.212/91. Este artigo estabelece que a remuneração não é constituída pelas parcelas previstas no artigo 28, §9º dessa mesma Lei. Desta forma, não fazem parte da remuneração as seguintes parcelas:

Art. 28 . Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

- a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929 de 30 de outubro de 1973;
- c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;
- d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Lei do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- e) e as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
 1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
 2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;
 3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;
 4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;
 5. recebidas a título de incentivo à demissão;
 6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei 9.711, de 1998).
 7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
 8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
 9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

- l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)
 - 1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)
 - 2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)
- u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- y) o valor correspondente ao vale-cultura. (Incluído pela Lei nº 12.761, de 2012)

Portanto, de uma forma geral, não fazem parte do critério material das contribuições previdenciárias as parcelas relativas às indenizações, benefícios

previdenciários, ganhos eventuais e abonos desvinculados dos salários. Esse assunto será tratado de forma mais sensível no próximo capítulo.

3.1.2 Critério Espacial

O critério espacial delimita o local em que a ação prevista como fato jurídico tributário deve acontecer para que ocorra a incidência do tributo.⁵² Isto é, mostra o local onde ocorre o fato e onde nasce a relação jurídica.

A partir do critério espacial é possível aferir quem é o ente competente para efetuar a cobrança do tributo. Com base no Princípio da Territorialidade, a lei tributária de determinado ente federativo, geralmente, só é válida em seu próprio território. Desta forma, no âmbito federal, a lei vale apenas dentro do território brasileiro. Destaque-se apenas que há algumas exceções a essa regra.

No caso das contribuições previdenciárias, o critério espacial de sua regramatriz de incidência iguala-se aos limites territoriais do ente que tem a competência para instituí-la. Desta forma, observando-se o artigo 195, I, a, da Constituição Federal, afere-se que a União Federal possui essa competência. Logo, o critério espacial é o próprio território nacional.

3.1.3 Critério Temporal

O critério temporal traduz o momento em que a ação prevista no critério material deve acontecer para que haja a incidência tributária, ou seja, o momento em que ocorre o fato jurídico tributário.

O legislador estabelece o marco temporal para se identificar o momento exato da ocorrência do fato jurídico tributário, fixando o momento em que o Direito considerará o fato como elevado à categoria de jurídico.⁵³

Segundo Paulo de Barros Carvalho, o critério temporal possui duas funções.⁵⁴ A primeira seria a função direta de identificar com exatidão o momento em que

⁵²FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. **A não incidência das contribuições previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de remuneração**. 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 43

⁵³ FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. **A não incidência das contribuições previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de remuneração**. 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 43

acontece o fato relevante para o Direito. E a função indireta que seria a identificação do momento da ocorrência do fato para determinação das regras vigentes a serem aplicadas.

No caso das contribuições previdenciárias, o pagamento de remuneração pecuniária corresponde ao exato momento da ocorrência do fato jurídico tributário. É a partir desse pagamento que nasce a relação jurídica tributária e a obrigação tributária de recolher a contribuição previdenciária.

Para identificar o critério temporal, deve-se observar necessariamente o critério material. Sendo o critério material formado pelos verbos pagar ou creditar, por sua vez, o critério temporal será fixado no instante do pagamento ou creditamento do débito trabalhista ao credor, dando nascimento à obrigação de recolher a contribuição previdenciária.⁵⁵ Normalmente, o critério temporal será durante o mês, ou, para outros, na data do pagamento ou quando este é devido.⁵⁶

Por fim, destaque que os fatos jurídicos podem ser classificados quanto ao tempo, ainda que tal classificação seja pouco usual. Seguindo essa classificação, os fatos seriam instantâneos quando acontecessem e se esgotassem no mesmo momento, periódicos quando ocorressem por um período e complexivos quando necessitassem de vários fatores em um lapso temporal para que fossem constituídos.

Entretanto, para Paulo de Barros Carvalho, os fatos, sem exceção, são instantâneos, visto que o fato só interessa ao Direito quando completo e acabado.

3.2 CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

O consequente da regra-matriz de incidência tributária é o responsável por determinar as propriedades caracterizadoras da relação jurídica tributária a ser instaurada quando o fato descrito juridicamente no antecedente é verificado no mundo fenomênico.

⁵⁴ Paulo de Barros Carvalho 2008 p. 384

⁵⁵FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. **A não incidência das contribuições previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de remuneração**. 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 44

⁵⁶ RODRIGUES, Sirley Aparecida Lopes. **Contribuição Previdenciária à Luz da Regra-matriz de Incidência Tributária**. 2014. 120 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 105

Ele funciona como um prescriptor de um comportamento relacional que vincula dois ou mais sujeitos de direito relacionando-os a uma prestação. O consequente identifica os elementos que deverão compor a relação jurídica tributária, ou seja, o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação.

São os critérios pessoal e quantitativo que conformam o consequente da norma jurídica tributária.

3.2.1 Critério Pessoal

O critério pessoal determina as características que possibilitam identificar de forma exata os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária ante a ocorrência da incidência da regra-matriz.

Segundo Aurora Tomazini de Carvalho⁵⁷, estabelecer relações entre sujeitos em torno de um objeto é o único meio de o sistema prescrever condutas, sendo imprescindíveis as informações pessoais descritas no consequente. A autora ainda sobressalta questões que surgem a partir de qualquer comportamento tutelado pelo direito, como exemplo quem o realiza e em favor de quem.

Sendo assim, a função do critério pessoal na regra-matriz é exatamente o de indicar que são os sujeitos da relação jurídica tributária.

O sujeito ativo da relação é aquele que pode exigir o cumprimento da conduta prescrita na regra-matriz de incidência tributária. É o titular do direito de instituir o tributo conforme disposto na Constituição Federal. O Código Tributário Nacional - CTN- dispõe em seu artigo 119 que o “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Fazendo-se um breve adendo, a competência tributária é constitucionalmente prevista para determinar a instituição de tributos, determinando quem pode editar a Lei Ordinária, regra individual e concreta, que tratará das especificidades do tributo. A competência é indelegável.

Por outro lado, a capacidade tributária ativa, a capacidade de cobrar ou fiscalizar o adimplemento do tributo, é delegável. Roque Antonio Carrazza ensina que a competência tributária é um prerrogativa legislativa determinada pela

⁵⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Quartir Latin, 2008. Pág. 388

Constituição, sendo que esta pressupõe a capacidade, todavia, a capacidade não pressupõe competência.

Feitas essas observações, atesta-se que o CTN, ao se referir à prerrogativa de exigir o cumprimento da obrigação tributária, fala em competência, mas na verdade, trata-se de capacidade ativa, apresentando-se um equívoco terminológico.

No caso das contribuições previdenciárias, o sujeito ativo da relação jurídica tributária é a União Federal, sendo ela competente para instituir o tributo, bem como, capaz para exigir o cumprimento da obrigação tributária.

Por sua vez, o sujeito passivo, segundo Marçal Justen Filho, é o contribuinte que é classificado como destinatário constitucional tributário, ou seja, aquele que realiza a ação descrita no antecedente da regra-matriz de incidência, é aquele que pratica o fato jurídico tributário.

Conforme preceitua o Código Tributário Nacional no artigo 121:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Logo, o CTN prevê a figura do responsável. O responsável não praticou o fato jurídico tributário, mas possui relação direta com a constituição do fato. Acerca do tema, Marçal Justen Filho se manifestou no sentido de não considerar essa previsão inconstitucional, acreditando ser possível atribuir a terceiro o polo passivo da relação sem esse ter praticado o fato. O legislador optou pela figura do responsável, pois este dispõe de uma relação de poder com o dinheiro.

A responsabilidade pode ocorrer por substituição ou por transferência. A título de esclarecimento, a substituição pode ser progressiva, regressiva ou concomitante. A substituição progressiva ocorre quando o terceiro figura no polo passivo antes de ocorrer o inadimplemento, a sua função é evitar o inadimplemento e a recomposição patrimonial é possível.

A transferência, por sua vez, acontece quando o contribuinte deixa de pagar o tributo devido, ocorrendo a transladação da sujeição passiva ao terceiro responsável, não havendo possibilidade de recomposição patrimonial, a não ser por indenização civil.

No caso específico das contribuições previdenciárias, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a Pessoa Jurídica que realizar o pagamento da folha de salário.⁵⁸

3.2.2 Critério Quantitativo

O critério quantitativo possibilita determinar o objeto da prestação na relação jurídica tributária, ou seja, permite quantificar o valor exato devido pelo sujeito passivo ao sujeito ativo através da base de cálculo e da alíquota.⁵⁹

A base de cálculo possui diversas funções. A função mensuradora diz respeito à determinação do exato valor do tributo devido a se aplicar a alíquota à base de cálculo. Outra função é a objetiva, isto é, a determinação específica da dívida. Já a função comparativa corresponde à comparação da base de cálculo ao aspecto material da regra-matriz, sendo possível confirmá-lo – perfeita sintonia entre padrão de medida e o fato eleito como núcleo-, infirmar – incompatível como fato descrito em lei - ou afirmar o que consta no texto da lei, quando a formulação legal do fato for obscura.⁶⁰

No mesmo sentido, Paulo de Barros determina que:

a base de cálculo possui três funções distintas: (a) medir as proporções reais do fato; (b) compor a específica determinação da dívida; e (c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.⁶¹

Sendo assim, a partir da base de cálculo é possível verificar a constitucionalidade da cobrança do tributo. Observa-se ainda que a base de cálculo

⁵⁸ FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. **A não incidência das contribuições previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de remuneração**. 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 46

⁵⁹ FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. **A não incidência das contribuições previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de remuneração**. 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 45

⁶⁰ BALERA, Wagner. Contribuições Sociais Previdenciárias e sua Base de Cálculo. Revista Atualidades Tributária, Trabalhista, Previdenciária e Comércio Exterior, [s. L.], v. 7, p.67-81, fev. 2014. Pág. 5

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. Pág. 361

possui importância para a definição da incidência tributária, eis que é a sua “verdadeira e autêntica expressão econômica”, conforme salienta Amílcar Falcão.⁶²

Wagner Balera aponta que as funções da base de cálculo necessitam estar conjugadas de finalidade e harmonia na sua atuação, não agindo autonomamente.⁶³ Acrescenta ainda que existem as contribuições sociais devidas pelos segurados prestadores de serviço e as contribuições sociais devidas pelas empresas, sendo que cada uma possui base de cálculo diferente.⁶⁴ A contribuição devida pelo empregador possui como base de cálculo a remuneração, conforme previsão no art. 22, I, da Lei 8.212/1991.

O artigo 22, I da Lei 8.212/1991 determina que:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:
I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Lei nº 13.189, de 2015)

A alíquota é a quota da base de cálculo e normalmente é expressa em porcentagem, mas pode ser fixa também. A Constituição Federal não prevê a alíquota, dependendo-se, então, de lei para a criação do tributo. A sua determinação deve observar os princípios constitucionais da Proibição do Confisco, nos termos do artigo 150, IV da CF, e da Capacidade Contributiva Subjetiva, prevista no artigo 145, §2º da Constituição.⁶⁵

⁶²BALERA, Wagner. Contribuições Sociais Previdenciárias e sua Base de Cálculo. Revista Atualidades Tributária, Trabalhista, Previdenciária e Comércio Exterior, [s. L.], v. 7, p.67-81, fev. 2014. Pág. 5

⁶³BALERA, Wagner. Contribuições Sociais Previdenciárias e sua Base de Cálculo. Revista Atualidades Tributária, Trabalhista, Previdenciária e Comércio Exterior, [s. L.], v. 7, p.67-81, fev. 2014. Pág. 5

⁶⁴BALERA, Wagner. Contribuições Sociais Previdenciárias e sua Base de Cálculo. Revista Atualidades Tributária, Trabalhista, Previdenciária e Comércio Exterior, [s. L.], v. 7, p.67-81, fev. 2014. Pág. 5

⁶⁵RODRIGUES, Sirley Aparecida Lopes. Contribuição Previdenciária à Luz da Regra-matriz de Incidência Tributária. 2014. 120 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 92 a 93

A alíquota das contribuições previdenciárias está prevista no artigo 22, da Lei 8.212/91, e seu valor é fixado na porcentagem de 20% sobre o total de remuneração paga a empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviço.

Ressalta-se apenas que a alíquota pode ser reduzida em casos especiais, como exemplo a alíquota reduzida para microempreendedor individual.

4. A NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE AS VERBAS DE CARÁTER INDENIZATÓRIO

4.1 DITAMES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS ACERCA DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIO

As contribuições previdenciárias são espécies das chamadas Contribuições Sociais. As contribuições sociais são os instrumentos para o financiamento direto do Sistema de Seguridade Social.⁶⁶

O Sistema de Seguridade Social possui como escopo assegurar os direitos à saúde, à previdência e à assistência social, através de um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, conforme determina o artigo 194, caput, da Constituição Federal.⁶⁷

Esse sistema busca a proteção do indivíduo contra possíveis riscos, construindo um manto protetor para todos que necessitarem através da participação do Estado e de toda a sociedade, surgindo a partir do que se denomina “questão social”, isto é, denúncia dos desequilíbrios sociais.⁶⁸

A contribuição social, *lato sensu*, é o instrumento escolhido pelo constituinte para o financiamento direto do Sistema de Seguridade Social, sendo prevista no artigo 195 da CF.

Essa atuação estatal a partir do Sistema de Seguridade Social é custeada através das contribuições que são oriundas dos segurados, das empresas, do empregador doméstico, do produtor rural, do clube de futebol profissional, das contribuições sobre a receita de concursos de prognósticos, contribuições do importador de bens e serviços do exterior – ou de quem a lei a ele equiparar-, e de contribuições sobre receitas de outras fontes.⁶⁹

São aplicáveis às contribuições sociais, as regras gerais de Direito Tributário previstas a todos os tributos, visto que as contribuições são espécies do gênero tributo, - conforme depreende-se da parte final do artigo 149 da Constituição Federal de 1988 -, bem como, aplicam-se as regras constitucionais específicas para as contribuições.

⁶⁶ BALERA, Wagner. Direito previdenciário. 10. ed. São Paulo: Método, 2014. Pág. 80

⁶⁷ BALERA, Wagner. Direito previdenciário. 10. ed. São Paulo: Método, 2014. Pág. 23

⁶⁸ BALERA, Wagner. Direito previdenciário. 10. ed. São Paulo: Método, 2014. Pág. 27

⁶⁹ BALERA, Wagner. Direito previdenciário. 10. ed. São Paulo: Método, 2014. Pág. 81

As contribuições de que trata esse trabalho – contribuições previdenciárias do empregador sobre a remuneração –, estão compreendidas especificamente no Sistema de Seguridade Social no que tange à Previdência Social. O artigo 201 da Constituição Federal, bem como a Lei 8213/91, dispõem sobre a Previdência Social em todos os seus aspectos, estabelecendo também os benefícios a serem devidos aos titulares dos Direitos Previdenciários.⁷⁰

Ressalta-se apenas que, apesar de a pessoa jurídica não poder receber qualquer dos benefícios previstos no artigo 201 da Constituição Federal, a sua contribuição de custeio se justifica sob o fundamento social de que o asilo pelo Sistema Previdenciário aos trabalhadores quando da ocorrência dos riscos sociais teria como vantagem indireta a paz social.⁷¹

Feita essa breve explicação, será feito um esboço histórico da legislação brasileira sobre as contribuições sociais.

No Direito Constitucional Brasileiro, a Constituição Federal de 1934 foi a primeira a prever as contribuições sociais, em seu capítulo da Ordem Econômica e Social – artigo 121, §1, h – dispondo que a cobrança das contribuições seria feita pela União, tanto do empregador como do empregado, para financiar gastos com doença, senilidade e morte.⁷² A Constituição de 1946 também fazia referência às contribuições, em seu artigo 157, XVI.⁷³

A Constituição de 1967 ampliou as contribuições sociais, abrangendo as contribuições de melhoria, de intervenção no domínio econômico, de interesse da Previdência Social e de categorias profissional, continuando prevista no Capítulo da Ordem Econômica e Social⁷⁴, nos artigos 157, §9, 158, XVI e 159, §1.⁷⁵

A Emenda Constitucional 1/69 manteve as contribuições previstas na Constituição de 1967, mas passou a incluí-las no Capítulo do Sistema Tributário

⁷⁰ BALERA, Wagner. Direito previdenciário. 10. ed. São Paulo: Método, 2014. Pág. 27

⁷¹ BALERA, Wagner. Direito previdenciário. 10. ed. São Paulo: Método, 2014. Pág. 82

⁷² PAULA, Afonso Henrique Arantes de. As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição. 2013. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Pág. 29

⁷³ FARIAS, Paulo José Leite. Regime Jurídico das Contribuições Previdenciárias. Revista de Informação Legislativa, [s. L.], v. 128, p.83-90, out. 1995. Pág. 2

⁷⁴ PAULA, Afonso Henrique Arantes de. As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição. 2013. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Pág. 29

⁷⁵ FARIAS, Paulo José Leite. Regime Jurídico das Contribuições Previdenciárias. Revista de Informação Legislativa, [s. L.], v. 128, p.83-90, out. 1995. Pág. 2

Nacional.⁷⁶ Essa Emenda foi o primeiro texto legislativo a tratar abertamente as contribuições como possuidoras de natureza tributária.⁷⁷

A Emenda Constitucional 8/77, por sua vez, incluiu o inciso x ao artigo 43 da Constituição de 1967, o qual possuía redação pela EC n 1/69, prevendo como competência do Congresso Nacional a instituição das contribuições.⁷⁸

Por meio dessa Emenda, pretendeu-se retirar as contribuições sociais do gênero tributário, conferindo nova redação ao artigo 21, I, §2 – o qual outorgava a competência para instituir contribuições à União- e ao artigo 43 – retirando as contribuições sociais do inciso i, que fazia referência aos tributos.⁷⁹ A partir dessa Emenda, em uma série de casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal foi decidido que a contribuição previdenciária não possuía natureza tributária.⁸⁰

Após alguns anos veio a Constituição de 1988, a qual manteve as contribuições sociais no capítulo do Sistema Tributário – sendo previstas nos artigos 145, 149, 149-A, 195 e 239. No entanto, destaque-se que também existem regras específicas sobre as contribuições sociais no Capítulo da Ordem Social, como por exemplo, as contribuições de que trata esse trabalho, previstas no artigo 195 da Constituição.⁸¹

O artigo 149 da Constituição Federal/88 dispõe que é competência exclusiva da União a instituição de contribuições sociais. Esse artigo passou por modificações através das Emendas Constitucionais 33/2001 e 42/2003, as quais determinaram limites às alíquotas e bases de cálculo a serem previstas nas Leis que instituem contribuições para a seguridade social.⁸²

⁷⁶ PAULA, Afonso Henrique Arantes de. As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição. 2013. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Pág. 29

⁷⁷ FARIAS, Paulo José Leite. Regime Jurídico das Contribuições Previdenciárias. Revista de Informação Legislativa, [s. L.], v. 128, p.83-90, out. 1995. Pág. 2

⁷⁸ PAULA, Afonso Henrique Arantes de. As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição. 2013. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Pág. 29

⁷⁹ FARIAS, Paulo José Leite. Regime Jurídico das Contribuições Previdenciárias. Revista de Informação Legislativa, [s. L.], v. 128, p.83-90, out. 1995. Pág. 2

⁸⁰ FARIAS, Paulo José Leite. Regime Jurídico das Contribuições Previdenciárias. Revista de Informação Legislativa, [s. L.], v. 128, p.83-90, out. 1995. Pág. 3

⁸¹ PAULA, Afonso Henrique Arantes de. As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição. 2013. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Pág. 30

⁸² PAULA, Afonso Henrique Arantes de. As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição. 2013. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Pág. 126

Já o artigo 195 da Constituição Federal/1988 indica as materialidades possíveis de serem previstas em Lei, que instituir as contribuições de seguridade social, além de definir a finalidade específica que justifica essas contribuições.⁸³ Esse artigo dispõe ainda que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, Estado, Distrito Federal e Municípios.

O inciso I do artigo supracitado, da Constituição vigente, trata das contribuições previdenciárias devidas pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada e traz três previsões de incidência dessas contribuições: a) sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos a pessoa física que lhe preste serviços; b) sobre receita ou faturamento; e c) sobre o lucro.

O presente trabalho trata especificamente das contribuições devidas pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada que recai sobre as folhas de salários e demais rendimentos do trabalho.

Contudo, insta salientar que a redação original do artigo 195, I, a, da Constituição, previa apenas a folha de salários como base de cálculo da contribuição de seguridade social dos empregadores, o que causou uma série de discussões quando a União tentou abarcar os valores pagos pelas empresas a trabalhadores avulsos, autônomos e administradores, no artigo 3, I da Lei 7.787/89.⁸⁴

Essa previsão da Lei 7.787/89 foi julgada pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 166.772/RS como inconstitucional, sob o fundamento de que a remuneração paga aos avulsos, autônomos e administradores não correspondia à folha de salários, base eleita pela Constituição Federal na época.

No entanto, essa restrição à folha de salários como única fonte de financiamento da proteção social resultava na proteção dos direitos sociais básicos como privilégio apenas dos empregados registrados no mercado formal de trabalho, sendo negada, por exemplo, a concessão de pensão a idosos e assistência médica de urgência àqueles trabalhadores não registrados.⁸⁵

⁸³ PAULA, Afonso Henrique Arantes de. As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição. 2013. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Pág. 126

⁸⁴ PAULA, Afonso Henrique Arantes de. As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição. 2013. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Pág. 133

⁸⁵ FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. **A não incidência das Contribuições Previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de Remuneração**. 2014. 128 f.

Em 1998, veio a Emenda Constitucional n 20, a qual alterou a redação do artigo 195, I da CF/88, o qual passou a estabelecer que a contribuição de seguridade seria devida não só pela empresa, como pelo empregador e entidade equiparada e alterou também a sua letra “a”, determinando que a base econômica da contribuição seria além da folha de salários, os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.⁸⁶

Desta forma, houve uma ampliação tanto do sujeito passivo da relação jurídica tributária, para abranger não só as empresas, mas sim qualquer empregador ou entidade equiparada à empresa. Além de também ser recepcionada a ideia de englobar como base econômica aquelas remunerações pagas a outros trabalhadores sem vínculo de emprego.

Ao analisar a parte final do artigo 195, I, a da CF/1988 é possível compreender a intenção do constituinte de que as contribuições das empresas e equipados deverão recair sobre os valores que estas pagarem às pessoas físicas para retribuir-lhes o trabalho.⁸⁷

Desta forma, são excluídos da base de cálculo da contribuição previdenciária os valores pagos à pessoa física que não se referem à retribuição do trabalho, como o reembolso de materiais empregados na prestação pura de serviços ou indenizações previstas na Consolidação de Leis Trabalhistas.⁸⁸

Nesse mesmo sentido, o artigo 28, §9 da Lei 8.212/91, trata de alguns exemplos de pagamentos que não são atingidos pela referida contribuição, possuindo como traço comum não serem oriundos da retribuição do trabalho.⁸⁹

Nos próximos itens, esse assunto será tratado com mais profundidade.

Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 63

⁸⁶ PAULA, Afonso Henrique Arantes de. As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição. 2013. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Pág. 134

⁸⁷ PAULA, Afonso Henrique Arantes de. As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição. 2013. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Pág. 134

⁸⁸ PAULA, Afonso Henrique Arantes de. As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição. 2013. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Pág. 134

⁸⁹ PAULA, Afonso Henrique Arantes de. As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição. 2013. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Pág. 134

4.2 NATUREZA JURÍDICA DAS VERBAS TRABALHISTAS

O trabalhador recebe um conjunto de parcelas econômicas que podem ser classificadas de acordo com a sua natureza jurídica. Há parcelas pagas a título de contraprestação do serviço realizado, bem como há parcelas que não possuem o caráter remuneratório.⁹⁰

No entanto, a incidência da contribuição previdenciária não ocorre sobre todas as verbas recebidas pelos trabalhadores, destarte, faz-se necessário diferenciar as verbas trabalhistas para, posteriormente, analisar a compatibilidade das verbas indenizatórias com os enunciados da regra-matriz das Contribuições Previdenciárias.

Primeiramente, será imperativo analisar as diferenças entre salário e remuneração.

O artigo 457 da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT -, determina que a remuneração do empregado compreende o salário devido e pago pelo empregador, a título de contraprestação do serviço, bem como as gorjetas que receber. No §1 do artigo citado, acrescenta-se que as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador também integram o salário. Em contrapartida, o §2 exclui as ajudas de custo e as diárias para viagem que não excedam de 50% do salário.

O artigo 458, caput, da CLT também traz algumas hipóteses que integram o salário, como prestações “in natura”, e seu §2 determina quais as parcelas in natura que não são compreendidas como salário.

Alice Monteiro de Barros observa que:

O art. 457 da CLT considera salário a contraprestação do serviço devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, em virtude da relação de emprego. O mesmo diploma legal atribui à remuneração um conceito mais amplo quando afirma que ela abrange o salário, com todos os seus componentes, e ainda as gorjetas, que são pagas por terceiro.⁹¹

Nesse mesmo sentido, concebe Sérgio Pinto Martins que remuneração é:

Remuneração é o conjunto de retribuições recebidas atualmente pelo empregado pela prestação de serviços, em dinheiro, ou em utilidade,

⁹⁰ GODINHO, Mauricio. Curso de Direito do Trabalho. 15. ed. São Paulo: Ltr, 2016. Pág. 797

⁹¹ BARROS, Alice Monteiro de. Curso de Direito do Trabalho. 7. ed. São Paulo: Ltr, 2011. Pág. 591

provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho, de modo a satisfazer suas necessidades vitais básicas e de sua família. É o conceito ampliado que se extrai do art. 457 da CLT. Salário é o conjunto de prestações fornecidas diretamente ao trabalhador pelo empregador em decorrência do contrato de trabalho, seja em razão da contraprestação do trabalho, da disponibilidade do trabalhador, das interrupções contratuais, seja de demais hipóteses previstas em lei.⁹²

Deste modo, salário pode ser entendido como retribuição devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, habitualmente, em contrapartida dos serviços prestados ou do tempo à disposição do empregador.⁹³ Enquanto a remuneração é mais ampla e abrange o salário e seus componentes, incluindo adicionais e gorjetas.⁹⁴

De outro lado, a parcela paga a título de indenização pelo empregador ao empregado não diz respeito a uma contraprestação, mas sim a uma indenização por um dano sofrido pelo empregado ou por uma situação menos vantajosa.

Mascaro Nascimento exemplifica algumas obrigações trabalhistas que não possuem natureza salarial:

existem várias obrigações trabalhistas de natureza não salarial. O título exemplificativo enumere-se, dentre as obrigações não salariais, indenizações, ressarcimento de gastos para exercício da atividade, diárias e ajuda de custos próprias, verbas de quilometragem e representação, participação nos lucros ou resultados desvinculada do salário, programas de alimentação e transporte, treinamento profissional, abono de férias não excedente de 20 dias, clubes de lazer, (...) ⁹⁵

As parcelas de natureza indenizatória correspondem a indenizações por despesas realizadas ou a serem realizadas em função do cumprimento do contrato de trabalho, bem como aquelas indenizações a título de ressarcimento de direito trabalhista não fruído na integralidade, ou reparação de garantia jurídica ou em face de outros fundamentos normativamente relevantes.⁹⁶

Maurício Godinho Delgado elenca as verbas indenizatórias referentes ao segundo grupo como sendo:

⁹² MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do Trabalho**. 25 ed. São Paulo: Atlas, 2009. Pág. 124.

⁹³ BARROS, Alice Monteiro de. Curso de Direito do Trabalho. 7. ed. São Paulo: Ltr, 2011. Pág. 591

⁹⁴ BARROS, Alice Monteiro de. Curso de Direito do Trabalho. 7. ed. São Paulo: Ltr, 2011. Pág. 591

⁹⁵ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Curso de direito do trabalho. Ed. Saraiva. São Paulo: 2001, 17^a ed. P. 630

⁹⁶ GODINHO, Mauricio. Curso de Direito do Trabalho. 15. ed. São Paulo: Ltr, 2016. Pág. 797

a indenização pelas férias não gozadas e a verba do aviso-prévio indenizado; igualmente mencionam-se a indenização por dispensa antecipada nos contratos a termo, a indenização por tempo de serviço (antiga figura dos arts. 477, *caput*, e 496/498, CLT), além da parcela concernente ao FGTS (Lei n.º 8.036/90). Citem-se ainda: indenização especial por dispensa no mês anterior à data-base (art. 9 da Lei n.º 7.238/84; Súmulas 182, 242 e 314, TST), as indenizações por ruptura contratual incentivada (OJ 207, SDI-I/TST), a indenização por não recebimento do seguro-desemprego, havendo culpa do empregador (OJ 211, SDI-I/TST e Súmula 389, TST). Neste grupo podem ainda se agregar as indenizações por dano moral (art. 5^a, V e X, CF/88) e dano material, inclusive em razão de acidente do trabalho (art. 7, XXVIII, CF/88).⁹⁷

Desta forma, é possível extrair um traço comum nas verbas definidas como indenizatórias pelos autores Mascaro Nascimento e Godinho Delgado: essas verbas não são pagas a título de retribuição do trabalho prestado, não possuem natureza de remunerar o trabalho, de contraprestação.

4.3 LIMITAÇÕES DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE AS VERBAS DE CARÁTER INDENIZATÓRIO

O artigo 195 da Constituição, ao dispor a incidência sobre a folha de salários e demais rendimentos, indica que a materialidade dessa regra não é somente o salário do trabalhador, mas sim todas as verbas pagas a título de remuneração do trabalho.

Desta forma, observa-se que as parcelas de natureza indenizatória possuem finalidade diversa da remuneração, eis que são pagas a título de reparação ou ressarcimento.⁹⁸

Andrei Pitten Velloso disciplina que a Contribuição Previdenciária patronal jamais incidirá sobre as parcelas indenizatórias, visto que remuneração e indenização são noções antagônicas.⁹⁹ Nesse mesmo sentido, Amauri Mascaro Nascimento também leciona que as indenizações não estão incluídas nas parcelas que incidem as Contribuições Previdenciárias.¹⁰⁰

⁹⁷ GODINHO, Mauricio. Curso de Direito do Trabalho. 15. ed. São Paulo: Ltr, 2016. Pág. 798

⁹⁸ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

⁹⁹ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹⁰⁰ FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. A não incidência das Contribuições Previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de Remuneração. 2014. 128 f.

O próprio artigo 22, I da Lei 8.212/91 corrobora com esse entendimento ao determinar que a Contribuição Previdenciária patronal é de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos trabalhadores que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja sua forma, incluindo gorjetas, ganhos habituais na forma de utilidades e adiantamentos provenientes de reajuste salarial, tanto de serviço efetivamente prestado, quanto de tempo à disposição do empregador ou equiparado a ele.

Desta forma, somente as verbas pagas como contraprestação do serviço ou trabalho prestado por pessoa física, isto é, de caráter remuneratório, constituem a base de cálculo da contribuição previdenciária prevista no artigo 195, I, a da CF/88.¹⁰¹

Portanto, para melhor compreensão, tratar-se-á, de forma exemplificada, de algumas parcelas trabalhistas de caráter indenizatório.

O aviso prévio indenizado é um direito do trabalhador e está previsto no artigo 7, XXI da Constituição Federal e no artigo 487, §1 da Consolidação das Leis do Trabalho. O aviso prévio indenizado ocorre quando há a rescisão do contrato de trabalho sem justa causa e o empregador paga uma verba a título de aviso prévio.¹⁰²

O aviso prévio indenizado já esteve discriminado na Lei 8.212/91 – art. 28, §9, e – como verba sobre a qual não incide contribuição previdenciária.¹⁰³ No entanto, a lei 9.528/97 conferiu nova redação a esse dispositivo legal, retirando o termo “aviso prévio indenizado”.¹⁰⁴ Após, veio o Decreto nº 3048/99, o qual novamente previu a não incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado – art.

Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 99

¹⁰¹ FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. A não incidência das Contribuições Previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de Remuneração. 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 100

¹⁰² MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹⁰³ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹⁰⁴ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

214, §9, V, f. Porém, novamente foi alterada a redação a fim de retirar o termo “aviso prévio indenizado”, através do Decreto nº 6.727/09.¹⁰⁵

Sérgio Pinto Martins leciona que tem natureza de indenização, eis que se trata de pagamento por uma obrigação descumprida de conceder o aviso prévio, isto é, é pagamento de indenização que visa substituir o aviso prévio não concedido.¹⁰⁶

No entanto, a doutrina não é unânime acerca da natureza do aviso prévio indenizado. Há uma corrente minoritária que alega que o artigo 487, §1 da CLT, ao dispor sobre a projeção do aviso prévio, autorizaria a interpretação desse lapso temporal ser considerado como tempo efetivo de serviço.¹⁰⁷

O tema foi discutido pelo STJ no REsp 1.230.957/RS, julgado sob o regime de recursos repetitivos, conforme trecho da ementa:

A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, “se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba” (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011). A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento.

¹⁰⁵ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹⁰⁶ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹⁰⁷ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

Nesse mesmo julgado, ainda foram citados outros precedentes que decidiram nesse mesmo sentido: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

Ainda, é possível observar o mesmo entendimento nos julgamentos recentes do Tribunal Regional da 4ª Região, conforme ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. DÉCIMO- TERCEIRO PROPORCIONAL AO AVISO PRÉVIO INDENIZADO. AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA OU ACIDENTE (QUINZE PRIMEIROS DIAS). COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. 1. Diante da natureza indenizatória, é indevida a incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de aviso prévio indenizado. 2. O décimo-terceiro proporcional sobre o aviso prévio indenizado também tem natureza indenizatória, não incidindo, pois, contribuição previdenciária sobre tal parcela. 3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no sentido de que não é devida a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença ou acidente, porquanto essa verba não possui natureza salarial. (TRF4 5074687-26.2015.404.7100, SEGUNDA TURMA, Relator CLÁUDIA MARIA DADICO, juntado aos autos em 28/09/2016)

Sendo assim, ainda que seja discutido no âmbito doutrinário, hoje prevalece o entendimento jurisprudencial de que o aviso prévio indenizado possui natureza indenizatória e, por isso, não há incidência de Contribuição Previdenciária sobre ele.

A partir da ementa transcrita acima é possível extrair também outra discussão sobre a incidência das Contribuições Previdenciárias: se há ou não incidência sobre os primeiros quinze dias de afastamento do auxílio-doença. O auxílio-doença é um benefício previdenciário do Regime Geral da Previdência Social – previsto nos artigos 59 e 60, §3 da Lei 8.213/91 – pelo qual é pago pelo INSS ao segurado que ficar incapacitado para o trabalho por mais de quinze dias consecutivos.¹⁰⁸ Todavia,

¹⁰⁸ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

os primeiros quinze dias de afastamento são pagos pelo empregador, conforme artigo 60, §3 da Lei 8.213/91.¹⁰⁹

Como bem salientou Melissa Folmann, o artigo 28, §9, a, da Lei 8.212/91 traz a previsão de que os benefícios da Previdência Social não fazem parte do salário-de-contribuição, mas a lei não especificou se os primeiros quinze dias de afastamento poderia ser considerado como benefício da Previdência Social, abrindo espaço para divergências.¹¹⁰

O INSS, a Receita Federal e Horvart Júnior possuem o entendimento de que incide a contribuição previdenciária nesses quinze primeiros dias anteriores ao auxílio-doença, mas esse posicionamento é minoritário.¹¹¹ Em contrapartida, Martinez acredita que essa parcela possui característica securitária e, por isso, não integraria o salário de contribuição.¹¹²

Melissa Folmann ainda cita Cardoso, Barbosa, Gago e Casseb, os quais acreditam que não há incidência de Contribuição Previdenciária patronal, sob o fundamento de se tratar de uma excepcionalidade de pagamento de benefício pelo empregador.¹¹³

No âmbito das jurisprudências, o tema também foi bastante discutido. No Recurso Especial n 1.230.957/RS, no regime de recursos repetitivos, além de ser tratado do aviso prévio indenizado, também foi discutida a incidência sobre os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença, conforme trecho abaixo da ementa:

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato

¹⁰⁹ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹¹⁰ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹¹¹ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹¹² MARTINEZ, 2010, P. 345 - 346

¹¹³ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.

Esse entendimento já firmado pelo STJ também é seguido pelos Tribunais Regionais Federais, não havendo divergência sobre o assunto no âmbito dos Tribunais.¹¹⁴

Sobre as férias gozadas, o STJ compreendia até o início de 2013 que as férias possuíam natureza remuneratória.¹¹⁵ Contudo, no julgamento do Recurso Especial n 1.322.945/DF na Primeira Seção do STJ, entendeu-se que não há efetiva prestação de serviço pelo trabalhador e, portanto, não é parcela de natureza remuneratória, não ocorrendo a incidência de Contribuições Previdenciárias.

Nesse sentido, posiciona-se o TRF/2, conforme Reexame Necessário n 000876577.2012.4.5001, de 2013).¹¹⁶ Em contrapartida, os outros Tribunais Regionais Federais ainda estão se posicionando a favor da incidência de contribuições previdenciárias sobre as férias.

O STF não se posicionou acerca da incidência sobre as férias, mas somente sobre o terço constitucional de férias. No julgamento do AI n 712.880/MG, a 1ª Turma do STF, sob relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, reconheceu a natureza indenizatória do terço de férias, concluindo pela não incidência das contribuições previdenciárias. Após, o STJ também firmou entendimento nesse sentido – PET n 7296, Primeira Seção, 2009 – e, atualmente, confirmou essa posição no REsp n 1.230.957/RS.¹¹⁷ No âmbito dos TRF's não há divergências.

¹¹⁴ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹¹⁵ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹¹⁶ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹¹⁷ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

Por sua vez, o salário-maternidade – previsto no artigo 7, XVIII, da Constituição Federal e artigos 71 a 73-A da Lei 8.213/91 – está disposto no artigo 28, §2, da Lei 8.212/91 como salário-de-contribuição.¹¹⁸

Alguns autores, como Ibrahim e Delgado, entendem que o salário-maternidade é um benefício previdenciário.¹¹⁹ Em entendimento diverso, Paulsen e Vianna acreditam que não há incidência de Contribuição Previdenciária patronal, eis que compreendem não ser verba de natureza remuneratória, pois não é contraprestação de serviço.¹²⁰

Sérgio Pinto Martins elucida que o pagamento de salário-maternidade é realizado pelo INSS, e não pelo empregador, afastando a sua classificação em salário. Acrescenta ainda que só deverá incidir Contribuição Previdenciária quando existir lei que a preveja.¹²¹

Nesse sentido também foi o entendimento do STJ, ao julgar o Recurso Especial n 1.322.945/DF. O ministro relator, Napoleão Nunes Maia Filho, acrescentou que a “natureza jurídica da verba não pode ser alterada por preceito normativo”.¹²² Todavia, no Recurso Especial n 1.230.957/RS, sob o regime dos recursos repetitivos, a Primeira Seção do STJ decidiu, por maioria, que há incidência de contribuição previdenciária patronal sobre o salário maternidade. Essa acepção restou concretizada no Informativo nº 0541 do STJ, de 11/06/2014:

DIREITO TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE FÉRIAS GOZADAS. Incide contribuição previdenciária a cargo da empresa quando do pagamento de valores decorridos de férias gozadas. Isso porque as férias gozadas são verbas de natureza remuneratória e salarial, nos termos do art. 148 da CLT, e, portanto, integram o salário de contribuição. Ademais, tem-se que os fundamentos e pressupostos apresentados no REsp 1.230.957-RS (Primeira Seção, DJe 18/3/2014), apreciados pela sistemática dos

¹¹⁸ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹¹⁹ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹²⁰ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹²¹ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹²² MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

recursos repetitivos, para justificar a incidência da contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade, também servem como sustentação para a incidência do tributo sobre as férias gozadas, quais sejam: "O fato de não haver prestação de trabalho durante o período de afastamento da segurada empregada, associado à circunstância de a maternidade ser amparada por um benefício previdenciário, não autoriza conclusão no sentido de que o valor recebido tenha natureza indenizatória ou compensatória, ou seja, em razão de uma contingência (maternidade), paga-se à segurada empregada benefício previdenciário correspondente ao seu salário, possuindo a verba evidente natureza salarial". Precedentes citados: AgRg no REsp 1.355.135-RS, Primeira Turma, DJe 27/2/2013; e AgRg nos EDcl no AREsp 135.682/MG, Segunda Turma, DJe 14/6/2012. AgRg no REsp 1.240.038-PR, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 8/4/2014.

O STF reconheceu repercussão geral do tema no RE n 567.967, relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, concebendo que há incidência. Contra a incidência se posicionaram o TRF/2 e o TRF/5 (Reexame Necessário nº 0008765-77.2012.4.02.5001/RJ, Quarta Turma, 2014 e Reexame Necessário nº 00073784020124058300/PE, Primeira Turma, 2014, respectivamente).¹²³

Por fim, há a discussão acerca da incidência sobre os adicionais: de hora extra, adicional noturno, de periculosidade, de insalubridade e adicional de transferência.

Sérgio Pinto Martins acredita que os adicionais são parcelas pagas em decorrência de condições mais gravosas na prestação de serviços pelo empregado.¹²⁴ Martinez explana que geralmente os adicionais possuem natureza remuneratória. Nessa acepção, Sérgio Pinto Martins enumera como verbas de natureza salarial os adicionais de hora extra, noturno, periculosidade e insalubridade.¹²⁵

As horas extras são aquelas que ultrapassarem a jornada fixada por lei, convenção coletiva, sentença normativa ou contrato individual de trabalho, e está prevista no artigo 7, XVI, da Constituição Federal.¹²⁶ A Constituição prevê que será

¹²³ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, "a"): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percurso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹²⁴ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, "a"): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percurso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹²⁵ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, "a"): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percurso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹²⁶ FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. A não incidência das Contribuições Previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de Remuneração. 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 101

pago um adicional pela hora extra como forma de compensar o trabalhador.¹²⁷ Essa verba possui caráter eventual.

Nessa faceta, há litígios em que se defende que não há habitualidade no pagamento das horas extras, sendo assim, não integram o salário do trabalhador para o efeito dessas contribuições.¹²⁸

Contra a incidência da Contribuição sobre a hora extra, Ives Gandra da Silva Martins arquiteta que o adicional de hora-extra possui natureza indenizatória, pois decorreria de indenização do tempo que seria destinado ao descanso ou lazer.¹²⁹

Sobre os adicionais de insalubridade, periculosidade, noturno e de transferência, tratam-se de verbas que não possuem caráter permanente, sendo, assim como as horas extras, pagas eventualmente quando houver a situação desvantajosa para o trabalhador.¹³⁰ Logo, não haveria incidência das Contribuições Previdenciárias, pois são parcelas pagas a título de indenização por essas situações desfavoráveis.

Em perspectiva diversa, o STJ concluiu que o adicional de horas extras, bem como os adicionais noturno, insalubridade e periculosidade ostentam natureza remuneratória, incidindo Contribuição Previdenciária patronal – RE n 1.222.246/SC, Segunda Turma, 2012, e RE n 1.098.102/SC, Primeira Turma, 2009.¹³¹ O STJ manteve esse posicionamento também no RE n 1.358.281/SP, de 2014, sob o regime de recurso representativo de controvérsia.¹³²

O STF, por seu turno, não julgou esse tema em relação ao Regime Geral da Previdência Social, no entanto, ao decidir sobre a questão no Regime Próprio da

¹²⁷ FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. A não incidência das Contribuições Previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de Remuneração. 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Pág. 101

¹²⁸ PETROCCHI, Rafael Capanema. Compilação das verbas ditas de natureza indenizatória - não incidência de Contribuição Previdenciária. Revista Tributária e de Finanças Públicas, [s. L.], v. 113, p.243-258, nov. 2013. Pág. 5

¹²⁹ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percurso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹³⁰ PETROCCHI, Rafael Capanema. Compilação das verbas ditas de natureza indenizatória - não incidência de Contribuição Previdenciária. Revista Tributária e de Finanças Públicas, [s. L.], v. 113, p.243-258, nov. 2013. Pág. 5

¹³¹ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percurso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹³² MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percurso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

Previdência Social (servidores públicos federais), inferiu que as férias e as horas-extras são verbas indenizatórias, não ocorrendo a incidência de Contribuições Previdenciárias – RE n 545.317/DF, Segunda Turma, 2008.¹³³ O STF também reconheceu a repercussão geral sobre a incidência de Contribuição Previdenciária sobre o terço constitucional de férias, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade em relação ao RPPS, no RE n 593.068, sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa.¹³⁴

Os Tribunais Regionais Federais, em sua maioria, se posicionam favoráveis à incidência, sendo contrário o TRF/5 no que se refere à incidência sobre adicionais de hora-extra e transferência (Reexame Necessário n 00073784020124058300/PE, Primeira Turma, 2014, e Reexame Necessário nº 08024515220134058400/RN, Terceira Turma, 2014, respectivamente), havendo ainda divergência entre as turmas.

¹³³ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

¹³⁴ MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percorso**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

5. CONCLUSÃO

As Contribuições Previdenciárias estão previstas no artigo 195, I, a, da Constituição Federal, bem como no artigo 22, da Lei 8.212/91. Analisando-se a regra-matriz de incidência dessas contribuições é necessário destacar qual o seu critério material.

O critério material possui grande relevância para a análise deste trabalho, visto que este critério é o que descreve a ação que deverá ser verificada para que seja possível instaurar uma relação jurídica tributária. O critério material da regra-matriz das Contribuições Previdenciárias não se encontra apenas no dispositivo constitucional – artigo 195, I, a – mas também no artigo 22 da Lei 8.212/91.

A Constituição determina que as Contribuições Previdenciárias devidas pelas empresas ou empregadores e equiparados poderão ser instituídas sobre as folhas de salários e demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados a qualquer título às pessoas físicas que lhe prestem serviço.

Enquanto isso, o artigo 22 da Lei 8.212/91 especifica que a alíquota recairá sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, ou pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços.

Sendo assim, o que se observa é que a Constituição traz uma norma geral e abstrata, descrevendo o critério material da regra-matriz de uma forma ampla, como sendo as folhas de salário e demais rendimento do trabalho. Apesar de o dispositivo constitucional não explicitar que o critério material é justamente as parcelas pagas como retribuição, contraprestação do trabalho, é possível compreender essa intenção do constituinte ao definir como “folhas de salário e demais rendimentos do trabalho”.

Já o dispositivo legal foi redigido de forma clara, demonstrando que as Contribuições Previdenciárias recaem sobre aquelas parcelas pagas a título de retribuição do trabalho ou do tempo disponibilizado ao empregador, ou equiparado.

Portanto, os valores pagos à pessoa física que não são referentes à retribuição do trabalho, como por exemplo reembolso de materiais empregados na prestação pura de serviços ou as indenizações previstas na CLT, não são abrangidos pela previsão material da regra-matriz de incidência tributária das contribuições tratadas nesse estudo.

Ressalta-se ainda que a Constituição Federal no seu artigo 195, I, a, também indica que a materialidade de sua regra-matriz não diz respeito apenas ao salário, mas sim a todas as verbas pagas a título de remuneração do trabalho.

Conforme distinção já realizada, salário pode ser entendido como retribuição devida e paga diretamente pelo empregador habitualmente em contrapartida dos serviços prestados ou do seu tempo à disposição. De outra forma, a remuneração é mais ampla, pois engloba o salário e seus componentes.

O artigo 28, §9 da Lei 8.212/91, por sua vez, traz um rol de pagamentos realizados ao empregado pelo empregador que não são atingidos pela Contribuição Previdenciária. Ao analisar esse dispositivo, é possível extrair a característica comum de não serem oriundos da retribuição do trabalho.

Desta forma, constata-se que as verbas trabalhistas podem ser classificadas de acordo com a sua natureza, por serem remuneratórias ou indenizatórias. As verbas que possuem natureza indenizatória não se referem a uma contraprestação. Elas são pagas para indenizar um dano sofrido, uma situação menos vantajosa do empregado ou um ressarcimento. Portanto, há uma finalidade diversa daquela das verbas pagas a título de remuneração.

Velloso leciona que a Contribuição Previdenciária patronal jamais deveria incidir sobre as parcelas indenizatórias, pois estas possuem noções antagônicas em relação ao caráter remuneratório. Mascaro Nascimento também elucida que as verbas indenizatórias não se incluem nas verbas descritas no critério material da regra-matriz de incidência das Contribuições Previdenciárias.

Ao perpassar por algumas verbas trabalhistas, foi observado que ainda há muita discussão acerca da natureza jurídica de cada uma.

O aviso prévio indenizado, por exemplo, já esteve previsto legalmente como verba em que não incidia as contribuições previdenciárias sendo excluído dessa previsão por duas vezes. Atualmente, não há lei prevendo de forma específica a sua exclusão da incidência. No entanto, há divergências no âmbito doutrinário. A citar Martins, que defende o caráter indenizatório do aviso prévio indenizado. O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de não incidência por se tratar de verba indenizatória. Nesse sentido também se posicionou o TRF4.

Sobre os quinze primeiros dias anteriores ao auxílio-doença, há uma corrente minoritária na doutrina que defende a incidência de Contribuição Previdenciária. No entanto, não há divergência no âmbito do Judiciário, sendo entendido tanto pelo STJ

quanto pelos TRF's que não há incidência, visto que não se trata de contraprestação do trabalho.

Já as férias gozadas não possuem um entendimento tão orquestrado por parte do Judiciário. Até o início de 2013, o Superior Tribunal de Justiça entendia que as férias possuíam natureza remuneratória. No entanto, atualmente, defende que não versa sobre contraprestação, não havendo, então, incidência. O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre o terço constitucional de férias, afirmando que não há incidência das Contribuições Previdenciárias por ter caráter indenizatório.

O salário-maternidade, por outro lado, foi entendido como verba em que recai as Contribuições pelo STJ. Nesse mesmo sentido, os adicionais pagos ao trabalhador – horas extras, periculosidade, noturno, insalubridade – também foram avaliados pelo STJ como verbas remuneratórias, incidindo as Contribuições Previdenciárias, apesar de grande questionamento por parte da doutrina.

O que se observa nas decisões acerca do tema é que geralmente são limitadas a discutir a natureza de determinada verba, se indenizatória ou remuneratória. Não há uma discussão mais profunda sobre o sentido dado pelo artigo 195, I, a, da Constituição Federal ao delimitar o critério material como folha de salários e demais rendimentos. A dúvida sempre paira sobre a classificação das verbas em contraprestação do serviço prestado ou não.

Também se constatou com o presente trabalho que ainda há bastante debate no âmbito doutrinário e judiciário sobre o tema, estando longe do estabelecimento de um entendimento pacífico.

REFERÊNCIAS

AFONSO, Sylvio César. Hipóteses de Incidência, Regra-matriz de Incidência, base e materialidade. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, [s. L.], v. 2, p.243-254, 2011.

AMADO, Frederico. **Curso de Direito e Processo Previdenciário**. 8. ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

BALERA, Wagner. Contribuições Sociais Previdenciárias e sua Base de Cálculo. **Revista Atualidades Tributária, Trabalhista, Previdenciária e Comércio Exterior**, [s. L.], v. 7, p.67-81, fev. 2014

BALERA, Wagner. **Direito previdenciário**. 10. ed. São Paulo: Método, 2014.

BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de Direito do Trabalho**. 7. ed. São Paulo: Ltr, 2011.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Contribuições Previdenciárias. Impossibilidade de tributação sobre a folha de salário na hipótese de transporte dos empregados. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, [s. L.], v. 2/2016, p.51-71, set. 2016.

CANADO, Vanessa Rahal. **As regras-matrizes de incidência tributária da contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) nos regimes "cumulativo", "não-cumulativo", de "incidência monofásica" e de "substituição tributária", previstos na lei complementar n. 70/91 e nas leis n. 9.718, n. 10.147/00, n. 10.485/02, n. 10.560/02 e n. 10.833/03**. 2008. 287 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito (o Construtivismo Lógico-Semântico)**. 2009. 623 f. Tese (Doutorado) - Curso de Filosofia do Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CORDEIRO, André Felipe de Barros. Classificação das Contribuições Previdenciárias - natureza jurídica e vinculação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [s. L.], v. 74, p.273-297, maio 2007.

EDUARDO, Ítalo Romano; EDUARDO, Jeane Tavares Aragão. **Curso de Direito Previdenciário.** 10. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

ESCOBAR, Marcelo Ricardo. A incidência de Contribuições Sociais sobre verbas indenizatórias provenientes da Justiça do Trabalho. **Revista dos Tribunais**, [s. L.], v. 932, p.551-564, jun. 2013.

FARIAS, Paulo José Leite. Regime Jurídico das Contribuições Previdenciárias. **Revista de Informação Legislativa**, [s. L.], v. 128, p.83-90, out. 1995.

FEITOSA JÚNIOR, Antonio Mendes. **A não incidência das Contribuições Previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório: Conceitos e definições de Remuneração.** 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

FERNANDES, Anníbal. Contribuição Previdenciária - base de cálculo. **Doutrinas Essenciais do Direito do Trabalho e da Seguridade Social**, [s. L.], v. 5, p.569-578, set. 2012.

GALDINO, Dirceu. Exegese da expressão "folha de salários". **Revista dos Tribunais**, [s. L.], v. 689, p.50-64, mar. 1993.

GODINHO, Mauricio. **Curso de Direito do Trabalho.** 15. ed. São Paulo: Ltr, 2016.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário.** 16. ed. [s. L.]: Impetus, 2015.

MARINHO FILHO, Luciano. Por uma perspectiva tributária do fato gerador e do critério de cálculo da Contribuição Previdenciária na Justiça do Trabalho. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [s. L.], v. 106, p.73-107, set. 2012.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do Trabalho.** 25 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MIRANDA, João Damasceno Borges de. A regra-matriz do ICMS e sua incidência sobre os serviços de comunicação. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, [s. L.], v. 4, p.757-763, fev. 2011.

MODESTO, Vagner Cristiano; FOLMANN, Melissa. Não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatória (CF/88, art. 195, I, “a”): a visão dos Tribunais Superiores, questões polêmicas. **Percursos**, [s. L.], v. 14, p.132-165, 2014.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho: relações individuais e coletivas do trabalho**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. Aspectos jurídicos da Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração da cessão de mão-de-obra (art. 31 da Lei 9.711/98). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [s. L.], v. 28/1999, p.78-91, jul. 1999.

PAULA, Afonso Henrique Arantes de. **As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição**. 2013. 185 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Teoria Geral Contribuições em espécie**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

PETROCCHI, Rafael Capanema. Compilação das verbas ditas de natureza indenizatória - não incidência de Contribuição Previdenciária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [s. L.], v. 113, p.243-258, nov. 2013.

REIS, Ernesto José Pereira dos. Natureza jurídico-tributária das Contribuições Sociais na Constituição Federal de 1988. **Doutrinas Essenciais do Direito do Trabalho e da Seguridade Social**, [s. L.], v. 5, p.391-416, set. 2012.

RODRIGUES, Sirley Aparecida Lopes. **Contribuição Previdenciária à Luz da Regra-matriz de Incidência Tributária**. 2014. 120 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

TRAVAIN, Luiz Antonio Loureiro. Fato gerador e exigibilidade tributária da Contribuição Previdenciária no processo do trabalho aspectos constitucionais e legais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [s. L.], v. 112, p.179-194, set. 2013.